

GENERALINIO ADVOKATO M. POIARES MADURO IŠVADA,

pateikta 2005 m. kovo 10 d.(1)

Byla C-204/03

Europos Bendrijų Komisija

prieš

Ispanijos Karalystė

„PVM – Teisės atskaitų apribojimas – Subsidijos“

1. Šiuo pagal EB sutarties 226 straipsnį pareikštu ieškiniu siekiama, kad būtų pripažinta, jog apribodama teisę veiklos subsidijas gaunančių asmenų pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitų, Ispanijos Karalystė nevykdė savosipareigojimų pagal Bendrijos teisę, o būtų pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2) (toliau – Šeštoji direktyva) 17 ir 19 straipsnius.

I – Teisinis pagrindas ir ikiteisminis procedūra

A – Bendrijos teisės aktai

2. Šeštosios direktyvos 17 straipsnis nustato teisės atskaitų atsiradimą ir apimtį. Pagal jo 5 dalį:

„Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų“.

3. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje nustatoma tokia atskaitos proporcijos apskaičiavimo tvarka:

„Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

– skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,

– vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metin?s apyvartos suma be prid?tin?s vert?s mokes?io ir metin?s apyvartos iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, suma. Valstyb?s nar?s gali ? vardikl? taip pat ?traukti subsidij? sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.“

4. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipa numato, kad šalies teritorijoje atlikt? sandori? apmokestinam?j? vert? sudaro:

„preki? ir teikiam? paslaug? <...> atveju – viskas, kas sudaro atlyg?, kuris yra ar turi b?ti tiek?jo gautas iš pirk?jo, kliento ar tre?iosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, ?skaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su ši? prekį ar paslaug? kaina“.

B – *Nacionalin?s teis?s aktai*

5. Iš bylos medžiagos matyti, kad 1992 m. gruodžio 28 d. Ispanijos ?statymas Nr. 37/1992 d?i prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM ?statymas) buvo pakeistas 1997 m. gruodžio 30 d. ?statymu Nr. 66/1997, siekiant apriboti verslinink? ar specialist?, gaunan?i? subsidijas prekybinei ar profesinei veiklai finansuoti, kurios nepatenka ? apmokestinam?j? sandori? apmokestinam?j? vert?, mokamo PVM atskait?.

6. Šio ?statymo 102 straipsnio 1 dalis nustato:

„Proporcijos taisykl? taikoma, jei apmokestinamasis asmuo vykdydamas prekybin? ar profesin? veikl?, tuo pa?iu metu tiekia prekes ar teikia paslaugas, suteikian?ias teis? ? atskait?, ir sudaro tokio pat pob?džio sandorius, nesuteikian?ius šios teis?s.

Proporcijos taisykl? taip pat taikoma, jei apmokestinamasis asmuo gauna subsidijas, kurios pagal šio ?statymo 78 straipsnio 2 dalies 3 punkt? ne?traukiamos ? apmokestinam?j? vert? tiek, kiek jos skirtos prekybinei ar profesinei apmokestinamojo asmens veiklai finansuoti.“

7. Vadovaujantis to paties ?statymo 104 straipsnio 2 dalimi:

„Kapitalo subsidijos taip pat yra ?traukiamos ? proporcijos vardikl?, be to, jos gali b?ti ?traukiamos dalimis, kuri? pirmoji ?traukiama tais finansiniais metais, kuriais jos buvo gautos, o kitos dalys atitinkamai per kitus ketverius metus. Ta?iau kapitalo subsidijos, suteiktos tam tikr? prekį ar paslaug?, ?sigyt? pagal apmokestintus ir neatleistus nuo PVM sandorius, pirkimui finansuoti, sumažina tik apskai?iuoto ar sumok?to už šiuos sandorius PVM atskaitos sum? tokia dalimi, kiek subsidijos buvo panaudotos joms finansuoti“.

C – *Ikiteismin? proced?ra*

8. 1999 m. geguž?s 21 d. Europos Bendrij? Komisija išsiunt? Ispanijos Karalystei laišk?, prašydama informacijos, susijusios su PVM ?statymo 104 straipsnio aiškinimu. Ispanijos Karalyst? ? j? atsak? 1999 m. birželio 14 d. ?kio ir finans? ministerijos Mokes?i? generalinio direktorato laišku. Nepatenkinta Ispanijos valdžios institucij? pateiktu atsakymu, 2001 m. balandžio 20 d. Komisija joms nusiunt? oficial? pranešim?, o v?liau, 2002 m. birželio 27 d., pagr?st? nuomon?. Šiuose atskiruose dokumentuose Komisija kaltino Ispanijos Karalyst?, kad pastaroji, palikdama galioti min?tas PVM ?statymo 102 ir 104 straipsni? nuostatas, nesilaik? Šeštosios direktyvos nustatyt? prievoli?. 2002 m. rugs?jo 20 d. laišku Ispanijos Karalyst? tik iš dalies pateisino teis?s akt? palikim? galioti. Tod?l Komisija pareišk? š? ieškin?.

II – **Analiz?**

A – Dėl PVM įstatymo 102 straipsnio atitikimo Šeštajai direktyvai

9. Nagrinėjama nuostata siekiama apriboti visų apmokestinamųjų asmenų, gaunančių subsidijas, skirtas jų komercinei ar profesinei veiklai finansuoti, teisę atskaitę taikant proporcijų, kurios vardiklų traukiamos subsidijos.

10. Šis proporcijos taisyklės išplėtimas akivaizdžiai prieštarauja Šeštajai direktyvai. Iš nedviprasmiškos šios direktyvos 17 straipsnio formuluotės išplaukia, kad atskaitos proporcija, numatyta tos pačios direktyvos 19 straipsnyje, gali būti taikoma tik konkrečiai apmokestinamųjų asmenų grupei: „mišriems“ apmokestinamiesiems asmenims, t. y. tokiems, kurie tuo pačiu metu vykdo sandorius, suteikiančius teisę atskaitę, ir nesuteikiančius tokios teisės sandorius. Todėl proporcija negali būti taikoma „visiškai“ apmokestinamiesiems asmenims, kurie vykdo tik teisę atskaitę suteikiančius sandorius.

11. Ispanijos vyriausybė teigia, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnis gali būti taikomas savarankiškai. Todėl manoma proporcijų taikyti neatsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje numatytas sąlygas.

12. Toks aiškinimas yra atmestinas. Iš Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalies formuluotės matyti, kad atskaitos proporcija taikoma tos pačios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmosios pastraipos sąlygomis. Todėl šios nuostatos neturėtų būti atskirtos. 19 straipsnio 1 dalies taikymo sritis yra tiksliai apibrėžta 17 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje, aiškiai numatančioje prekes ir paslaugas, kurias „apmokestinamasis asmuo <...> ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas“(3).

13. Be to, toks išaiškinimas prieštarauja pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką apibrėžtai suderintos PVM sistemos prasmei. Aišku, kad „nesant nuostatos, leidžiančios valstybei narei apriboti apmokestinamųjų asmenų teisę atskaitę, ši teisė turi būti įgyvendinta nedelsiant visų mokesčių už pirkimus, kuriais buvo apmokestinti sandoriai, atžvilgiu <...>. Taigi nukrypti leidžiančios nuostatos leidžiamos tik tais atvejais, kai tai aiškiai numatyta direktyvoje“(4). Todėl proporcijos visiems subsidijas gaunantiems apmokestinamiesiems asmenims taikymas aiškiai būtų nenumatytas direktyvoje teisės atskaitę apribojimo atvejis.

14. Ispanijos Karalystė vis dėlto teigia, kad jos išaiškinimas yra teisingesnis ir būtų palankesnis kinės veiklos vykdytojų konkurencijos sąlygų lygiateisiškumui pagerinti. Komisijos norima sistema nėra teisinga, kadangi tik „mišri“ apmokestinamųjų asmenų teisę atskaitę yra apribojama, o gaunantys tokias pačias subsidijas visiškai apmokestinamieji asmenys to išvengia. Be to, nes ji suteikia papildomą pranašumą subsidijuojamiems apmokestinamiesiems asmenims, ji iškraipo konkurenciją.

15. Toks argumentavimas nėra priimtinas. Pirma, kaip pastebi ir Komisija, būtina priminti, kad, vadovaujantis Šeštosios direktyvos 19 straipsniu, nesusijusi su kaina subsidijų įskaitymas atskaitos proporcijai yra tik viena iš valstybų narų suteiktų galimybių. Buvo visiškai žinoma, kad Ispanijos Karalystė ją nepasinaudotų ir taip išvengtų, jos nuomone, neigiamų pasekmių. Antra, nustatyta, kad tokia galimybė Šeštojoje direktyvoje buvo numatyta siekiant išvengti, kad subsidijuojama įstaiga, nevykdanti apmokestinamųjų sandorių, negalėtų susigrąžinti PVM simboliškai vykdydama apmokestinamųjų veiklą. Tokiu tikslu numatyta galimybė neturėtų būti išplėsta ir naudojama kaip bendras mechanizmas, skirtas suvienodinti apmokestinamųjų ir kitų subjekto konkurencijos sąlygas. Galiausiai galima manyti, kad valstybės narės turi ir kitų priemonių, kuriomis būtų galima atkurti subsidijuojamų ir nesubsidijuojamų apmokestinamųjų asmenų konkurencijos sąlygas.

16. Galiausiai, bet kuriuo atveju nacionalinės valdžios institucijos neturėtų taisyti aiškaus teksto. Šeštosios direktyvos 17 straipsnis tiksliai nurodo teisės į atskaitą atsiradimą, apimtį ir apribojimo sąlygas. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nustatęs, kad „jas įgyvendinama valstybė narė neturi diskrecijos“⁽⁵⁾. Šiomis aplinkybėmis svarbu, kad teisės į atskaitą apribojimais būtų vienodai taikomi visose valstybėse narėse⁽⁶⁾.

B – Dėl PVM įstatymo 104 straipsnio atitikimo Šeštajai direktyvai

17. Ginijama nuostata apribojama tam tikrų subsidijuojamų apmokestinamųjų asmenų teisė į atskaitą sumažinant apskaituoto PVM atskaitos sumą.

18. Neabejotina, kad tokia nuostata yra nesuderinama su Šeštąja direktyva.

19. Kaip matyti iš pirmesnių paaiškinimų, vadovaujantis Šeštosios direktyvos 17 ir 19 straipsniais teisės į atskaitą apribojimas dėl nesusijusi su kaina subsidijų suteikimo taikomas tik mišriems apmokestinamiesiems asmenims ir, kiek yra su jais susijęs, gali būti atliktas tik pagal 19 straipsnyje numatytą proporcijos apskaitavimo tvarką. Šiuo atžvilgiu PVM įstatymas yra išplečiamas dvigubai: viena, apribojimais taikomi apmokestinamiesiems asmenims, kuriems jie (paprastai) netaikomi; antra, asmenims, kuriems jie taikomi, nustatomi kiti nei šioje Šeštojoje direktyvoje nustatyti apribojimai.

20. Primintina, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką „nukrypti (nuo teisės į atskaitą) leidžiančios nuostatos leidžiamos tik tais atvejais, kai tai aiškiai numatyta direktyvoje“⁽⁷⁾.

21. Ispanijos Karalystė šiuo atžvilgiu pakartoja ekonominiu teisingumu ir būtinybe išvengti konkurencijos iškraipymų pagrįstą argumentavimą. Vis dėlto Teisingumo Teismas yra priminęs, kad jei Bendrijos įstatymų leidėjo nustatyta PVM atskaitos tvarka nėra ideali, vis tiek negalima nuo jos nukrypti ar jos nesilaikyti⁽⁸⁾. Tas pats pasakytina ir apie teisės į atskaitą apribojimo tvarką. Valstybėms narėms draudžiama nustatyti kitus nei direktyvoje numatytus apribojimus, net jei tam tikrose situacijose tokie apribojimai atrodytų ekonomiškai pagrįsti⁽⁹⁾. Nuspręsti kitaip reikštų pažeisti Šeštąją direktyvą siekiamą derinimo tikslą.

III – Sprendimo dėl įsipareigojimų nevykdymo galiojimas laike

22. Ispanijos Karalystė papildomai prašo Teisingumo Teismo, tuo atveju, jei jis pripažintų, jog ji nevykdė įsipareigojimų, apriboti sprendimo galiojimą laike.

23. Būtina priminti, kad tik išskirtiniais atvejais Teisingumo Teismas taikydamas bendrą Bendrijos teisės sistemai būdingą teisinio tikrumo principą gali būti priverstas apriboti savo sprendimo galiojimą laike. Panaši galimybė, paprastai taikoma bylose dėl prejudicinio sprendimo, egzistuoja

remiantis EB sutarties 226 straipsniu priimtą sprendimą atžvilgiu(10).

24. Be to, būtina parodyti, jog valstybės valdžios institucijos buvo priverstos priimti teisės aktus ar imtis veiksmų, nesuderinamų su Bendrijos teise, dėl objektyvių ir svarbių abiejonių, susijusių su nagrinėjamą Bendrijos teisės nuostatą taikymo sritimi(11). Ispanijos Karalystė negalėjo neatsižvelgti į tai, kad jos teisės aktai neatitiko Šeštosios direktyvos nuostatų.

25. Todėl prašymas apriboti sprendimo, kuris turi būti priimtas, galiojimą laike yra atmestinas.

IV – Išvada

26. Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, siūlau Teisingumo Teismui pripažinti, kad „1992 m. gruodžio 28 d. statymo Nr. 37/1992 dėl pridėtinės vertės mokesčio, pakeisto 1997 m. gruodžio 30 d. statymu Nr. 66/1997, 102 straipsnio 1 dalyje ir 104 straipsnio 2 dalyje numatytais sąlygomis apribodama teisė į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, Ispanijos Karalystė nevykdė savosipareigojimų pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo į Bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą: vienodas vertinimo pagrindas 17 ir 19 straipsnius“.

1 – Originalo kalba: portugalų.

2 – OL L 145, p. 1.

3 – Pažymėtina, kad Valstybės taryba (Prancūzija) (*Conseil d'Etat*) nusprendė, jog pagal Bendrijos teisę atitinkamą nacionalinę teisę PVM atskaitos proporcija, kurią trauktos gautos subsidijos, yra taikoma tik apmokestinamiesiems asmenims, kurie tuo pačiu metu vykdo sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą ir tokios teisės nesuteikiančius (1999 m. lapkričio 26 d. sprendimas *Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac*, priimtas atitinkamoje Vyriausybės komisaro Courtial išvadoje).

4 – 1998 m. sausio 15 d. Sprendimas *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, Rink. p. I-1, 16 punktas); 1995 m. liepos 6 d. Sprendimas *BP Soupergaz* (C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punktas); 1991 m. liepos 11 d. Sprendimas *Lennartz* (C-97/90, Rink. p. I-3795, 27 punktas) ir 1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (50/87, Rink. p. 4797, 17 punktas).

5 – 4 išnašoje minėto sprendimo *BP Soupergaz* 35 punktas.

6 – 4 išnašoje minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 17 punktas.

7 – Žr. 4 išnašoje minėtą teismų praktiką.

8 – 2001 m. lapkričio 8 d. sprendimas *Komisija prieš Nyderlandus* (C-338/98, Rink. p. I-8265, 55 ir 56 punktai).

9 – Žr. pagal analogiją generalinio advokato sero Gordon Slynn išvadą 4 išnašoje minėtoje byloje *Komisija prieš Prancūziją*, Rink. p. 4811.

10 – Šiuo atžvilgiu žr. 2002 m. kovo 19 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-426/98, Rink. p. I-2793) ir 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-359/97, Rink. p. I-6355).

11 – Šiuo atžvilgiu žr. 10 išnašoje minėto sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* 92 punktą.